



科研成果

教师论著

经济法与法律经济学教室

金融法教室

税法教室

竞争法教室

宏观调控法教室

工业产权法教室

环境法教室

获奖成果

厦门大学经济法学研究中心 > 科研成果 > 教师论著

李刚等：论WTO规则下中国涉外税法的发展方向 ——以对涉外税法的再认识为基础

作者：李刚、陈光仪

本文来源：厦门大学国际税法与比较税制研究中心

摘要

与以往判断税收关系涉外与否通常所采取的“单一标准”不同，我们主张“复合标准”，综合其中的前提性标准和根本性标准来认定涉外税收关系。依此标准，能够根据其性质整体纳入到涉外税法体系中的税种法只有涉外企业所得税法和关税法。再进一步从企业所得税法的合并、涉外税收优惠法律制度的规范及关税法地位的降低这三个角度进行分析，我们认为，如果从狭义上将涉外税法理解为纯粹的、并且作为一个体系的涉外税法，那么在WTO规则下，中国涉外税法的发展方向就是“逐步消亡”。

Abstract: We presently advocate a compound standard, integrating the preconditional standard and the essential standard, being applied to judge whether a taxation relation is concerning foreign elements. And the standard referred to above is different from the unique standard formerly used. According to the compound standard, only the income tax law of the corporation concerning foreign elements and the custom law, due to their chief characters, can be wholly brought into the system of the tax law concerning foreign elements. Having a further analysis on the following three points, namely the unification of the corporate income tax laws, the standardization of the legal system of the preference of the tax concerning foreign elements, and the regulation of the custom law, we claim that if the tax law concerning foreign elements was understood not only as a pure tax law, but also as a system in the narrow sense, then under the WTO rules, the tax law concerning foreign elements of our country would be dying out.

关键词

涉外税法；企业所得税法合并；税收优惠；关税减让 Key words: Foreign-related Tax Law; the consolidations of the enterprise incoming tax law; the preferential tax policies; the decrease of the tariff tax

引言

根据我们所掌握的资料，仅从时间上看，新中国最早一本税法著作应为刘隆亨先生编著、由时事出版社1985年4月出版的《国际税法》。有意思的是，该书的第一编即为“我国涉外税收法律制度”；也不知是机缘巧合，还是命中注定，涉外税法竟然成了新中国税法系统研究之始。以1978年中国共产党十一届三中全会和1994年工商税制改革等历史事件为界限，我国涉外税收法制已经历了三个历史发展阶段，自2001年我国加入WTO以来，我国涉外税收法制进入了第四个发展阶段。作为我国税法系统研究之始的涉外税法将如何发展，正是本文在对涉外税法的基础理论进行再认识的基础上所要研究的问题。通过对中国涉外税法的调整对象、地位及其作用的再认识推导出WTO规则下中国涉外税法的发展方向是全篇论述的脉

络。

一、对涉外税法调整对象的再认识

涉外税法 (Foreign-related Tax Law)，简言之，是指调整涉外税收关系的法律规范的总称。通说认为，凡是涉及到主权国家对不具有本国国籍的纳税人和具有本国国籍、但其纳税行为不发生在本国领域内的纳税人进行征税的税法，即为涉外税法。[1]

对税收关系的判断，以往涉外税法的研究者通常采取“单一标准”，即认为税收法律关系涉外与否，一个衡量标准足以认定——是否含有涉外因素。我们也曾经认为：“是否具有涉外因素，是划分一国税法中涉外税法与非涉外税法的标准，因此，涉外因素便成为判断某一税收关系是否属于涉外税法调整范围的关键所在。”[2]但经过思考，我们现在认为当时的观点有偏误。税收关系所具有的涉外因素不等于税收关系所具有的涉外性，税收关系具有涉外因素也并不必然导致该税收关系的涉外性，因为有些税收关系中的涉外因素并不是决定该税收关系性质的主要方面。例如一个外资企业，在缴纳增值税等税种时，适用与内资企业一样的税收法律规范，由此而导致的税收法律关系，虽然在纳税主体方面具有涉外因素，但在法律关系的实质方面与内资企业缴纳增值税时所产生的法律关系并无区别，因此并非涉外税法关系；换言之，在这种税收法律关系中，纳税主体所具有的涉外因素并没有导致该税收关系适用与内资企业不同的涉外税法。

相对前述的“单一标准”，我们更为推崇的是所谓的“复合标准”：一是某一税收关系中至少有一个要素与其他国家（或地区）有联系，这是前提性标准，是判断税收关系的“涉外因素”是否存在的基础；二是该要素对税收关系的涉外性起决定性作用，这是根本性标准，是判断税收关系的“涉外性”是否成立的依据。只有同时符合上述两个标准的税收关系，才是涉外税收关系。

在前提性标准中，所谓“涉外因素”，即“与其他国家（或地区）有联系”，是指行为人站在自己的立场上看问题时，有关事件和行为与外国具有某种程度的联系。正如有学者所指出的那样，“所谓税收关系中的涉外因素，就是同外国或国际社会产生，并存在着某种联系的纳税义务人（公民、法人）、纳税对象和经济权利义务关系的事实等。”[3]

在对涉外民事（法律）关系所作的通常理解中，“涉外”一般包括三种情况：一是法律关系主体的一方或者各方当事人是外国国家、国际组织、外国法人或自然人（包括无国籍人）；二是法律关系中权利义务指向的客体位于国外，这种客体包括具有经济、文化、科技价值的物质资料、技术、货币以及行为或者不行为等，三是使法律关系中的权利义务产生、变更或者消灭的法律事实发生在外国。[4]涉外税收（法律）关系[5]中的“涉外”与涉外民事关系中的“涉外”的情形大致相同，但又不完全等同，因此，两者对法律关系涉外性与否的判断也不尽相同。下面就二者的异同之处予以比较：

（一）主体方面

首先，国家以及代表国家行使税收征收管理职能的征税机关始终是税收关系固有的两方主体，这一特征使税收关系区别于主体双方均具有广泛性的民事关系。因此，就排除了涉外税收关系中主体各方均具有涉外因素的可能。也注定了征税主体不具有这种涉外因素。其次，在只有纳税主体才可能具有涉外因素的情况下，由于国家主权独立原则，又可排除“外国国家”作为涉外纳税主体的可能性。因此，在主体方面，涉外税收关系的涉外因素是指纳税主体为外国法人或其他组织、外国自然人或国际组织，以及具有涉外因素的中国纳税主体的情形。

根据我国有关税法，纳税主体具有涉外因素的情形大致包括两种：（1）涉外纳税主体本身即为外国法人或其他组织、外国自然人或国际组织等。如依据《中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法》（以下简称《涉外企业所得税法》）的规定，其纳税义务人中的外国企业。（2）涉外纳税主体是具有涉外主体因素的中国法人或其他组织，如中外合资经营企业以及具有中国法人资格的中外合作经营企业和外资企业（以下简称“涉外企业”）。

（二）客体方面

税收（法律）关系的客体，是指其主体的权利和义务共同指向的对象，主要就是税法所规定的征税对象，包括物和行为两大类。根据我国税法，从总体上看，涉外税收关系的客体或称涉外征税对象主要有涉外所得额、涉外流转额（或称涉外商品和劳务）[6]、涉外应税财产以及涉外应税行为等。

我们以前认为：“就仅因客体具有涉外因素而使其税收法律关系具有涉外性的情形而言，‘客体位于国外’并不是其充要条件。”并以《中华人民共和国企业所得税暂行条例》（以下简称《企业所得税暂行条例》）为例作了说明。[7]但按照现在提出的判断税收关系涉外性的复合标准来看，当时的观点有欠周密。

税收关系的客体具有涉外因素，大致有两种情形。一种是客体本身所具有的涉外因素，例如客体位于

或发生于国外。这种情形往往是导致税收关系具有涉外性的主要原因。纳税主体基于该客体而发生的纳税义务所适用的税收法律规范应当认为属于涉外税法的范畴，而不论该纳税主体本身是否具有涉外因素，即便是内资企业也应无例外，对此，本文第二部分将有详述。还有一种情形是客体本身并未位于或发生于国外，但与客体相对的主体为具有涉外因素的纳税主体。例如涉外企业来源于我国的所得、涉外企业拥有并使用的车船等等。这种情形下，税收关系是否具有涉外性，取决于除客体之外的其他要素；只不过是因为这些“其他要素”导致整个税收关系具有了涉外性，该税收关系的客体也就附带地具有了“涉外因素”。所以，涉外税收关系的客体所具有的涉外因素应仅指第一种情形；换言之，“客体位于或发生于国外”是仅因客体具有涉外因素而使其税收关系同时具有涉外性的充要条件。

（三）内容方面

涉外税收关系中内容涉外性的情形则比较复杂。例如关税（法），作为涉外税种（法），如果说其涉外性取决于其纳税主体的涉外因素，但关税的纳税人也可以是具有本国国籍的纳税主体；如果说取决于其征税对象的涉外因素，但其征税对象究竟是位于国境或关境之内还是之外呢？在这个意义上，不如说关税的涉外性决定于使其税收法律关系产生的法律事实，即货物和物品进出国境或关境的行为。因此，不能简单地以征税对象是否“位于国外”来认定。

总之，具有涉外因素的税收关系是否就是涉外税收关系，需要结合复合标准中的根本性标准来认定。税收关系的涉外因素，只需其三要素中至少其一具备即可。但不论是哪一要素，都不能简单地以涉外民事关系中涉外因素发生的情形来认定。

二、对涉外税法的地位与体系的再认识

（一）涉外税法的地位

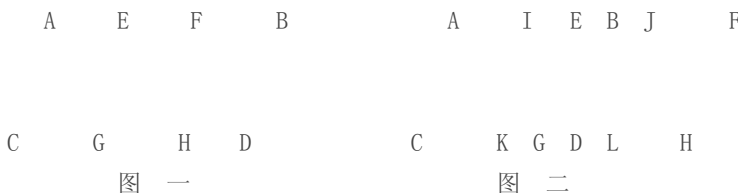
涉外税法的地位主要是指其与税法以及国际税法之间的关系问题。对此，我国学者持有不同观点，归纳起来主要有两大类：

1. 按照税法的主体和适用范围不同，将税法分为国内税法和国际税法，这是最普遍的观点。其中又分为两种。一种主张涉外税法是国内税法的一部分，不属于国际税法；[8]这一观点实际上是采国际税法狭义说的。另一种则认为涉外税法既是国内税法的一部分，又是国际税法的法律渊源之一，大部分国际税法学者都持这一观点；这也是目前的主流观点。

2. 按税法的适用范围，将其划分为国内税法、涉外税法、国际税法、外国税法等，并认为它们彼此之间是相互联系并可以相互转化的。[9]这种分类方法的偏误在于所划分的税法的制定主体不统一：对国内税法和涉外税法而言，其所划分的是单个主权国家的税法；对国际税法而言，针对的是两个或两个以上彼此间具有国际税收分配关系的国家；对外国税法，又是从单个国家与除其之外的其他所有国家间的关系来说的。

我们认为，应当在界定税法和国际税法基本概念的内涵和外延的过程中明确其相互关系。税法是指一国有关税收的法规范的总称，其法的渊源包括该国内国税法（具体又有税收宪法性规范、税收法律、税收行政法规、税收地方性法规、税收自治条例和税收单行条例等）和该国缔结或者参加的国际税收协定（是国际税收条约和其他国际条约中有关税收条款的统称）以及该国承认或者接受的国际税收惯例等。国际税法是调整国家涉外税收征纳关系和国际税收分配关系的法规范的总称；既可以针对单个国家而言，也可以针对两个或两个以上国家而言——在这个意义上，我们将针对单个国家而言的国际税法称为狭义的国际税法，将针对两个或两个以上国家而言的国际税法称为广义的国际税法。狭义的国际税法包括该单个国家的涉外税法、[10]该国缔结或者参加的国际税收协定以及该国承认或者接受的国际税收惯例等；此时，税法完全包括国际税法，因为一国国际税法正式的法渊源必同时包含于该国税法之法渊源中。广义的国际税法则包括所涉各国的涉外税法、所涉各国缔结或者参加的国际税收协定以及所涉各国承认或者接受的国际税收惯例等；此时，国际税法和其中任何一国的税法存在着交叉关系，其所交叉部分即为狭义的国际税法或称“该国的国际税法”[11]。在上述两种情况下，都存在着一国内国税法与国际税法的划分，其所交叉部分为“该国的涉外税法”。

上述关系通过下面两个图例表示，或许能够得到更为直观的说明：



图例说明:

图一: 为仅针对一国而言的情形。ABCD表示一国全部的税法, EBGD为(狭义的)国际税法, AFCH为该国内国税法, 阴影部分的EFGH即为该国内国税法与国际税法所交叉的涉外税法, AECG则为非涉外税法。

图二: 为针对两国而言的情形, 即将图一的情形加以扩展。ABCD为甲国税法, EFGH为乙国税法, 阴影部分的IJKL为(广义的)国际税法; 阴影部分的EBGD为甲、乙两国税法的交叉部分, 即两国共同缔结或者参加的国际税收协定以及共同承认或者接受的国际税收惯例等; 阴影部分的IBKD为甲国税法与广义的国际税法的交叉部分, 即为“甲国的(狭义的)国际税法”, IEKG则为甲国的内国税法与(狭义的)国际税法所交叉的甲国的涉外税法; 同理, 阴影部分的EJGL为乙国税法与广义的国际税法的交叉部分, 即为“乙国的(狭义的)国际税法”, BJDL则为乙国的内国税法与(狭义的)国际税法所交叉的乙国的涉外税法。

(二) 涉外税法的界定

所谓涉外税法的界定是指如何将一国税法中具有涉外性的那部分特定化, 换言之, 依据何种标准判断某一或某些税收法律规范属于涉外税法的范畴。

1. 只有调整具有涉外因素的税收关系的税法才是涉外税法, 换言之, 涉外税法所调整的税收关系必须具有涉外因素。根据马克思主义的经济基础决定上层建筑的原理, 只有出现了具有涉外因素的税收关系, 而且这些税收关系与非涉外的税收关系相比, 在某些方面具有特殊性, 才随之产生了对其加以专门调整的相应的涉外税法。因此, 某一税收法律规范所调整的税收关系是否具有涉外因素, 是判断该税收法律规范是否属于涉外税法的根本标准。

2. 涉外税法的涉外性必须与税收关系中的涉外因素相对应, 也就是说, 导致涉外税法适用的是税收关系的主体、客体或内容等诸要素中某一或某些要素所具有的涉外因素。这也是前述判断税收关系是否具有涉外性的复合标准中的根本性标准所在。比如, 涉外企业所得税之所以是涉外税法, 是因为它是专门针对涉外纳税主体而制定的; 在涉外企业所得税的税收法律关系中, 纳税主体的涉外因素是决定该税收法律关系涉外性的主要方面, 也是导致涉外企业所得税法适用的主要因素。再比如, 关税法之所以属于涉外税法, 是因为它是专门针对进出境或关境的物品而制定的; 在关税税收法律关系中, 进出境或关境这一法律事实的涉外因素是决定该税收法律关系涉外性的主要方面, 也是导致关税法适用的主要因素。

如果某一税收法律关系虽然具有涉外因素, 但该涉外因素并未决定税收法律关系的涉外性, 其所适用的税收法律规范也不是针对该税收法律关系中的涉外因素, 那么这一税收法律关系所适用的税法就不应当纳入到涉外税法的体系当中。例如我们在第一部分所举的关于外资企业缴纳增值税的例子, 如果这种缴纳与内资企业并无差别的话, 那么其所适用的增值税法就不应当认为是涉外税法。最典型的例子莫过于《中华人民共和国税收征收管理法》(以下简称《税收征管法》)。大多数涉外纳税主体在纳税时, 都适用《税收征管法》, 如果仅仅因为纳税主体的涉外因素就认为其所适用的税法就是涉外税法的话, 那么《税收征管法》岂非也成了涉外税法; 再照此推理下去, 目前我国有17个税种的纳税主体都有可能具有涉外因素, 岂非这些税种法都成了涉外税法, 那么区分涉外税法与非涉外税法还有什么意义呢?

由此可得的合理推论是, 并非所有调整具有涉外因素的税收关系的税法都是涉外税法, 或者说, 具有涉外因素的纳税主体适用的税法并非都是涉外税法。结合前述判断税收关系涉外性的复合标准, 只有那些针对税收关系中的涉外因素加以调整的税法才应属于涉外税法的范畴。

(三) 涉外税法的体系

涉外税法的体系问题其实是前述涉外税法地位与界定问题的延伸及其在法律体系方面的表现, 因为只有首先明确涉外税法与税法以及国际税法之间的关系, 为涉外税法的体系描绘一个大致的框架; 其次界定涉外税法的内涵所在, 才能进一步明确涉外税法究竟包括哪些税收法律法规, 尤其是哪些单行的税种法可以认为具有涉外性, 从而纳入涉外税法的体系当中。

构建涉外税法的体系, 应该明确以下几个基本问题:

1. 首先需要说明的是, 正如涉外税收并不是一个独立的税类一样, 涉外税法也不是一个独立的税类法体系。只是出于理论研究的需要并考虑到其在实践中的重要意义, 我们才将各个税类法体系中具有涉外性的那部分税法规范集合在一起, 组成涉外税法体系。

2. 涉外税法体系组成部分的法律表现形式, 即构成涉外税法体系的是单行税法, 还是相关的税收法律规范? 传统的法部门划分理论, 总是习惯于以某一单行法是否能够完全地划入一个部门法来判断该单行法的部门法属性。但随着现代社会的发展和国际交流的频繁, 部门法之间, 公、私法之间, 甚至法学学科与非法学学科之间的融合已经成为立法和法学研究的常态, 任何一个单行法都可能包括了多个部门法的法律条文, 只能从整体上判断某一单行法的主要部门法属性, 而不能断定某一单行法就完全属于某一部门法而与他部门法无关。这一点在经济法与行政法以及民商法的交叉性中体现尤为明显。涉外税法体系也是如此。除了由于特定的历史时期及社会经济发展的阶段需要的原因而导致某些单行税法、如《涉外企业所得税法》可以整体地归入到涉外税法当中之外, 涉外税法更多地体现在各个单行税法的部分法律条文之中。

我国有学者按照涉外税法规定的纳税主体涉外性的完全与否，将涉外税法（主要是指涉外税收实体法或涉外税种法）分为绝对的涉外税法和相对的涉外税法：[12]绝对的涉外税法是指其适用主体完全是涉外纳税人的税法规范；相对的涉外税法是指其适用主体可以是涉外纳税人，也可以是非涉外纳税人的税法规范。[13]依照这种标准，目前我国税法中，前者只有《涉外企业所得税法》是唯一的代表，后者则包括《中华人民共和国个人所得税法》（以下简称《个人所得税法》）以及流转税类的所有税种法等。而且，随着我国经济发展的国际化进程，象《涉外企业所得税法》这种所谓绝对的涉外税法，今后恐怕也将随着企业所得税立法的合并而不复存在了。

那么，能否因为《个人所得税法》也适用于涉外纳税人，就把《个人所得税法》整体地纳入到涉外税法体系中呢？这似乎是日前研究者的通行作法，凡在有关中国涉外税法的著作中，一般都包括了对个人所得税法的介绍。我们认为此种作法不妥。理由主要在于，不能仅仅因为纳税主体具有涉外因素，就断定凡是其所适用的税法都具有涉外性。涉外因素与涉外性不同，某一税收法律关系具有涉外性，肯定就具有涉外因素，但某一具有涉外因素的税收法律关系，并不一定就是涉外性的法律关系；即可以由后者推导出前者，但不能由前者必然推导出后者。例如，涉外企业缴纳增值税，并且这种缴纳与内资企业毫无区别时，其适用的有关增值税法就不应当认为属于涉外税法；除非这种缴纳与内资企业存在区别，那么只有这种区别性规定才属于涉外税法。同理，当一个在我国境内的外国人缴纳个人所得税时，其所适用的个人所得税法，只有如同附加减除费用等、不同于中国纳税人所适用的规定才可纳入涉外（所得）税收法律规范的范畴。

与上述相反的例子是《企业所得税暂行条例》，因其仅适用于内资企业，研究者一般都将其作为非涉外税法从而完全排除在涉外税法体系之外。那么，仅适用于非涉外纳税人的单行税法是否就完全与涉外税法无关呢？我们认为也不能将其绝对化。比如，《企业所得税暂行条例》中也包括税收抵免的规定，即内资企业也会发生在境外纳税从而在境内纳税时将境外纳税额加以扣除的问题。这种扣除并非将内资企业在境外的应税所得或应税行为完全排除在外，而是在计算作为居民纳税人的内资企业的应税所得时，将其境内、外所得均包括在内，只是为了避免重复征税从而使企业负担不合理的税负，才在境内纳税时对境外已纳税额予以扣除。结合前述涉外税收关系复合标准中的根本性标准，在内资企业税收抵免的法律关系中，决定该关系具有涉外性的因素就是内资企业有来源于境外所得的法律事实，而税收抵免制度的适用也正是针对这一事实。可见，对于有来源于境外所得的内资企业来说，因其境外所得纳税而导致税收抵免的税收法律关系的涉外性是显而易见的。而且，税收抵免制度历来被认为是涉外税法、同时也是国际税法中重要的一个法律制度。所以，不能因为《企业所得税暂行条例》仅适用于内资企业就将其中有关税收抵免的法律规范排除在涉外税法体系之外。需要说明的是，我们只是主张将内资企业所得税法中具有涉外性的那部分规定纳入到涉外税法体系当中，并非是将内资企业所得税法的整体全部纳入进来，否则有喧宾夺主之嫌。

3. 构成涉外税法体系的仅为税收实体法，还是应包括税收程序法？对此，有狭义和广义两种观点。狭义说认为，涉外税法体系实际上主要就是涉外税收实体法体系，即由按照“一税一法”原则制定的各个涉外税种法共同构成的税法体系。[14]广义说则认为涉外税法体系除了包括涉外税收实体法以外，还包括适用于涉外税收征收管理的税收程序法，如《税收征管法》等。[15]我们比较赞同广义的观点，但正如上文所述，我们并不主张将《税收征管法》整体地纳入到涉外税法当中，而是认为税收征收管理法律规范中专门适用于涉外税收关系的那部分程序性规范才属于涉外税法体系。

4. 构成涉外税收实体法的税种法应包括哪些？作为国际税法国内法渊源的涉外税法的组成存在两种观点：一种认为，涉外税法不仅包括关税法、增值税法、营业税法、消费税法、涉外企业所得税法、个人所得税法等，还包括涉外企业可能要缴纳的房产税、车辆购置税、车船使用税、资源税、印花税和屠宰税等税种。[16]另有些学者则主张涉外税法不应无所不包，而应有一个特定范围，即涉外税法只包括涉外所得税和关税法。并主张涉外税收实体法体系除包括涉外所得税法和关税法外，还应包括增值税法等其他流转税法。同时，还认为中国涉外税法体系应由五部分构成，即涉外所得税法、涉外流转税法、涉外财产税法、涉外行为税法和涉外税收征管法。[17]应该承认，除涉外税收征管法之外，从整体上看，涉外税收实体法可能涉及到的税种法无非就是前述四类，但这四类税法中只有针对涉外税收关系专门加以调整的那部分法律规范才属于涉外税收实体法体系，而不能将这四类税法中包括的可能适用于涉外纳税主体的所有税种法的全部法律规范都包括在涉外税收实体法体系之内。

所以，从单行法的角度看，除其他单行税法、包括税收实体法和税收程序法中专门针对涉外税收关系加以调整的那部分法律规范也属于涉外税法外，根据“复合标准”判断，能够根据其性质整体纳入到涉外税法体系中的税种法只有涉外企业所得税法和关税法。

至2001年,我国涉外税法已经历了三个发展阶段。尤其是在第二阶段(1978-1994年)和第三阶段(1994-2001年)之后,我国涉外税法基本形成了以涉外税收全面优惠的基础上又实行特定优惠为主要特征的法律体系。在我国对外开放的过程中,涉外税法起到了吸引外资和引入先进技术等诸多的积极作用,但也暴露了不少缺陷和问题,涉外税收优惠效率低下及涉外企业的偷逃税等现象尤为突出。2001年加入WTO,对我国政治、经济和文化等社会生活的各个方面都产生了重大的影响。我国涉外税法也自此进入了第四个发展阶段。实际上,GATT/WTO对我国的影响从20世纪80年代中期申请“复关”时就开始显现,只不过正式的“入世”使这一影响更加迅速、更为深远地表现出来。加入WTO为中国涉外税法的改革带来了难得的契机,其中又以对中国涉外税收优惠法律制度的影响为最。此外,内外资企业所得税法的合并与关税法地位的降低等也是这个阶段的重要内容。

不管诸多学者对中国加入WTO给中国涉外税法带来的影响给予多高的评价,基于上面对涉外税法调整对象及由此引发的对其地位和体系的再认识,我们认为,加入WTO确实为中国涉外税法今后的发展指明了方向,那就是“逐步消亡”。因为由上面两节的分析得知,根据“复合标准”判断,能够根据其性质整体纳入到涉外税法体系中的税种法只有涉外企业所得税法和关税法。若再将涉外色彩浓厚的涉外税收优惠法律法规也考虑在内,涉外税法体系的骨干与枝节无非如此。而当我们再次将目光投向这些法律法规时,发觉其即将或者已然在发生着深刻的变化。

(一) 企业所得税法的合并

企业所得税法的合并是税法学界的一个老话题了,内外有别立法的弊端被口诛笔伐许多年,合并两法已经基本成了理论界与实践界的共识。但以往多基于经济政治考虑,一般仅限于学界的探讨,相关的改革迟迟难以推动,不过从最近的各种迹象来看,这层坚冰不久必被打破。在2005年3月的“两会”上,更是引起许多人大代表的热议和媒体的普遍关注。我们愿意将企业所得税合并的必要性与可行性结合WTO规则在此作一个大致的梳理。

1. 企业所得税法合并的必要性

其一,合并是适应加入WTO形势发展的要求。

总的来看,世界各国的税制都是内外统一的。从新中国成立开始,我国税制也是内外统一的。1950年设立的工商所得税既适用于内资企业,也适用于涉外企业。改革开放后推行内外有别的税法体制,从当时的情况看,国营企业、集体企业的利润与涉外企业相比悬殊,并不是不想统一,而是无法统一。但当改革开放顺利开展近27年后的今天,内资企业早已逐步转变为相对独立的市场经济主体,与外资展开越来越公平的竞争,当时的“迫不得已”背景早已荡然无存,内外有别的税制不再有供其生存的土壤。放眼开去,在市场经济体制比较发育成熟的国家,涉外企业已经成为一国经济的重要组织部分,有关涉外企业的税法规定业已渗透到非涉外企业税法规定的方方面面,所以,在这些国家,通常没有专门针对涉外企业的特殊税法规定。也即是说,不设立独立的涉外税法。与它们相比较,我国的这种税制则颇有些“另类”。“入世”意味着中国经济将全面与国际接轨,税制的统一尤为重要。

其二,合并是税负公平的要求。

目前,内外资企业所得税税负不均的问题非常严重。我国税法的制定主要依据经济活动主体的所有制身份而非经济活动的内容而制定,如《企业所得税暂行条例》、《涉外企业所得税法》及个人独资企业和合伙企业适用《个人所得税法》等。这种立法思维明显流露出计划经济模式下主体不平等的法律观念。

由于不同性质的企业要按照不同的规定缴纳企业所得税,直接导致的结果是内外资企业税负差异明显。尽管内外资企业所得税法定税率均为33%,但权威机构的统计研究显示,内资企业的实际税负应接近或达到外资企业的2倍。[18]目前,内地企业所得税,一般地区为33%,沿江沿疆沿海地区为24%,而特区为15%,这3个税率分别减半,就是涉外企业所得税税率。但是考虑到各种优惠法律制度后,据有关专家测算,内资企业所得税的实际税率为22%,涉外企业仅为11%,涉外企业的实际税负水平大约在10%至15%,与名义税率33%相去甚远;而内资企业由于优惠较少,其实际税负水平在25%左右,[19]不利于内外资企业间的公平竞争。要建立真正的市场机制,按照WTO的原则实行国民待遇的要求,就必须缩小这种差距,让内外资企业在同一市场税收环境中公平竞争。

其三,合并是提高征税效率的要求。

“一税两制”征税效率低。目前,涉外企业的所得税由国税征收机关依法征收,而内资企业所得税则由国税与地税两个税务机关分别征收,[20]不仅增加了征收成本,而且加大了两个税务机关之间、税务机关与纳税人之间的摩擦和矛盾,降低了征收效率。

随着我国社会主义市场经济体制的建立和逐步完善,特别是随着我国对外开放向纵深层次发展和我国已加入WTO的新形势和新要求,内外资企业分别采取两套所得税法所带来的所得税制度不统一,不规范,

低效率等弊端也日益暴露出来，尽快统一内外资企业两套所得税法，就成了我国当前提高征税效率亟待解决的一个紧迫课题。

其四，合并是规范税收法律的要求。

目前国内企业所得税的征管主要遵照《企业所得税暂行条例》与《涉外企业所得税法》。在法律意义上，前者属于条例，针对的是内资企业，而后者属于法律，针对涉外企业。为推行WTO规则下权威统一的税收法律，必须对目前的旧税制、旧税法进行符合现代税法精神的整理。中央财经大学税收经济研究所所长刘桓一语道破：“内外资企业所得税统一问题，准确地说应该是‘两法’合并问题，而不是两税合并。”[21]所以从一定意义上讲，要实现内外资企业在所得税征缴标准上的合并，首先是要实现内外资企业所得税在立法上的“合并”。

2. 企业所得税法合并的可行性

企业所得税的合并不仅是必须的，而且是实际可行的。最近几年，我国出现政治稳定，经济持续增长的繁荣景象，为企业所得税的合并创造了难得的时机，改革更为可行。

其一，内外资企业的所得税法律法规的各自统一为合并企业所得税法打下了良好的基础。

自1991年起，我国将适用于外商投资企业和外国企业的所得税法律法规合并为《涉外企业所得税法》，统一了涉外企业所得税制。1994年税制改革时又将适用于不同所有制的内资企业的若干所得税条例合并为《企业所得税暂行条例》，统一了内资企业所得税制。由此，目前存在着内外资两套企业所得税制。此外，在现行地方税中，也存在内外资两套税制。所以，统一各类企业税收制度的实质，主要是统一内外资企业税制；目前面临的阻力显然比1994年税制改革前要小许多。

其二，内外资企业事实上在税收征管上已获得了“基本的”平等地位。目前，虽然内外资企业适用不同的税法，但在税收征管的层面上，内外资企业已经适用相同的法律，即共同适用1992年颁行的《税收征管法》。中外纳税者，至少已在税收征管上获得了“基本的”平等地位。这为内外资企业统一所得税提供了不少便利。[22]

其三，所得税法律规范内容的基本一致性使统一所得税法有了可能。从总的方面看，内资企业所得税条例和涉外企业所得税法大多数规定是相同或基本一致的，两者应税所得的确定及亏损结转、税收抵免等具体制度相同之处也甚多，这为统一所得税法打下了良好的基础，使所得税法统一的可行性大为增加。

其四，目前我国良好的经济情况足以承受合并对外资的不利影响。截至2004年10月底，中国累计吸收外商直接投资实际利用金额5552.51亿美元，合同金额10621.29亿美元，已经连续10年居发展中国家之首，2002年更高居世界第一。毋庸置疑，统一所得税法将对部分较注重优惠待遇的外商投资产生消极影响，不排除外资的流入变慢甚至短期出现外流。但在近两年我国财政收入水平保持稳定提升[23]以及吸收外商投资规模居世界第一等背景下，对内外资企业所得税法实施合并是一个非常有利的时机，会尽量避免对吸收外商投资产生太大震动，不致破坏我国整体经济的平稳运行。

其五，税务机关和研究机构对此业已形成了共识，将其视为推行税制改革的应有之义。事实上，在1994年税制改革的实施方案中，已经明确地将统一内外资企业所得税法列为企业所得税法整体改革的第二步。[24]只不过当时国内经济情况尚未成熟而暂时搁置罢了。经过整整十年的经济高速发展，继续推行这第二步改革应是水到渠成之事。自20世纪90年代中期起，有关“并轨”税法的提议和草案，前后就曾有数十稿之多。

以往对合并的阻力主要来自政府对合并后可能导致的外资大量抽逃的担忧，和一些单位及地方出于自身利益所进行的抵制。可喜的是，这种阻力正在变得微弱，合并的呼声空前高涨。从各个渠道的消息来看，立法机关已在着手作相关立法的工作。十届全国人大常委会五年立法规划2003年12月获批准，备受瞩目的统一的《企业所得税法》列入其中，这表明内外资企业所得税法律法规的统一，将最快在今、明两年内实现。

（二）涉外税收优惠法律制度的调整

除了上述企业所得税法的合并外，涉外税收优惠也是一个颇为棘手的问题。虽然我国从1994年1月1日起就统一了内资企业所得税法，国有企业、集体企业、私营企业、联营企业、股份制企业都适用同一部所得税法。与此同时，法定税率也从最高达55%的差别税率降至普遍适用的33%的统一税率，在名义上似乎已使内外资企业的所得税负担水平趋于平衡。但为了吸引外资、引进先进技术，我国给予涉外企业诸多超优惠待遇，[25]各地林林总总的涉外税收优惠带来的弊端也日益显露。学者们历数了其许多罪状：严重冲击了民族经济，一定程度上抑制了内资企业的发展；加大了我国地区经济结构的不平衡；未能有效地促进我国产业结构的升级；助长了严重的税收依赖；为外企避税提供了条件等等。

对涉外税收优惠制度的调整是时下各国，尤其是许多发展中国家所纷纷采取的措施。我国的涉外税收优惠制度也是相当混乱，现行涉外税收优惠制度的基本依据是1991年的《涉外企业所得税法》，十多年来

与税法相关的一系列制度均已发生重大变化。理论界对涉外税收优惠制度的研究经历了一个从过分夸大其正作用的极端到过分夸大其反作用的另一个极端的过程。如何引导涉外税收优惠制度的发展，前提是必须实事求是地分析，从理论层面上对涉外税收优惠有一个客观、准确的认识：

1. 涉外税收优惠只是引入外资的次要因素

在涉外税收优惠与吸引外资的相互关系上，代表性的观点主要有三种。一种观点认为，涉外税收优惠在吸引外资中起主要作用。国际投资者避“重”就“轻”乃当然的选择，国际私人资金为谋求最大利润的目的，自然流入涉外税收优惠幅度更大、范围更广的“避税港”。另一种观点认为，涉外税收优惠在吸引外资中只起次要作用。因为，国际投资者更为关注的，是包括一国政治环境、市场环境等在内的整体投资环境，涉外税收优惠在吸引外资中只是第二位的因素，而并非决定性的因素。[26]还有学者主张第三种观点，认为，涉外税收优惠和其他投资环境在吸收外资上并无主次之分，不同时期，作用各异，应该综合使用。在我国加入WTO后，越来越多的学者倾向于第二种观点，主张涉外税收优惠的次要性。我们也持此观点。

2. 涉外税收优惠有悖税法的公平原则

公平是现代税法的重要原则，而我国实行的涉外税收优惠显然违背了税收公平原则，其表现包括两个方面。一是税收负担能力相同的内外纳税主体，并未负担相同的税负，由于涉外税收优惠，与内资企业具有同等税收负担能力的涉外企业的税负较低；这是对横向公平的背离。二是税收负担能力不同的内外纳税主体中，一般而言税收负担能力可能更强的一方、即涉外企业，由于涉外税收优惠却负担了更轻的税负；这是对纵向公平的违反。

而且，从外部公平的角度来说，给予某些特定的纳税人、如涉外企业以税收优惠，对于其他未能享受这种优惠的纳税人、如内资企业来说，即构成竞争的不公平。正如我国台湾学者陈敏先生所言：“特别系在营业竞争之情况下，税法原则上应遵守竞争中立性之态度，……授予某些人税捐优惠，对其他未享有税捐优惠之营业竞争者而言，则可能是一种损害或负担，亦将造成竞争中立性原则之破弃。不过，基于某种公益之必要，采取减税作为税捐优惠之手段时，则该手段不仅必须有助于公益目的，而且必须对于公益目的之实现系正当的且必要的，更应符合平等原则之要求，此时，竞争中立性原则之破弃，将获得正当化之基础。”[27]而大量吸引外资的迫切需求，在目前看来，不应再构成实施全面涉外税收优惠的正当化基础；同时涉外税收优惠对竞争公平的背离、甚至破坏却是显而易见的。

3. 涉外税收优惠违反税收的国民待遇原则

从税法原则上讲，实行税收国民待遇原则是现代税法公认的原则。任何超国民待遇的鼓励措施和次国民待遇的限制或禁止措施从理论上讲都是背离市场经济要求的。[28]《关于对所得和资本避免双重征税的协定范本》（简称《经合组织范本》或《OECD范本》）和《联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》（简称《联合国范本》或《UN范本》）都在第24条规定：“缔约国一方国民或无国籍居民在另一方负担的税收或有关条件不应比缔约国另一方国民在相同情况下负担或可能负担的税收或有关条件有所不同或比其更重；这也适用于不是缔约国一方或双方居民的人。”但是，对于涉外税收优惠是否违背这一精神，税法学界存在争议。[29]

我们认为，实现涉外企业相对于非涉外企业的无差别待遇才是国民待遇的真正精髓所在。虽然我国目前对外国资本所提供的高于内国资本的税收优惠待遇对涉外企业而言并不构成违背国民待遇的“低国民待遇”，但它使内外企业处于有差别的不对称地位，反过来构成了同样违背国民待遇的“超国民待遇”，而这与无差别国民待遇制度的基本精神恰恰是背道而驰的。退一步讲，纵使这种税收优惠与国民待遇并不相冲突，也不违反WTO的规则，但从长远来看，过分地依赖这种优惠无疑于“饮鸩止渴”。为了增强国家竞争力，融入国际大市场，取消涉外税收优惠是“失有所得”的，也符合WTO的总体要求。

4. 在WTO新规则下，涉外税收优惠的正面作用越来越难以发挥

从WTO规则下世界各国的涉外税收优惠的发展趋势看，给予外国投资者税收优惠，借此吸引外国投资，加速发展本国经济，往往是经济不发达国家的一种被迫的选择，并非是对外经济交往的必然产物。优惠原则主要为大多数发展中国家采用，虽然不少发达国家也在一定程度上适用。然而其“首先指发达国家对于私人资本向发展中国家投资所给予的税收优惠，其次，也指发达国家对外来投资所提供的税收优惠。但是，……绝大多数国家对内资和外资适用同一税法，一视同仁，对外来投资既不鼓励，也不排斥。”[30]WTO规则下，促进公开、公平、公正的自由贸易成为一般性原则，大幅度削减关税和其他贸易壁垒成为各成员国共识，对外税收优惠的法理依据产生动摇。发展中国家推行涉外税收优惠措施的空间必将逐步受到挤压。

5. 涉外税收优惠的恶性竞争愈演愈烈

从我国国内情况看，各地区的税收优惠措施一度形成了恶性竞争，直接的原因是我国各地区经济发展的极不平衡。[31]经济发达地区，尤其是沿海地区从税收优惠中更易于获利，其竞争实力自然比经济落后

地区要雄厚，经济较为落后地区的政府则被迫采用更优惠的税收优惠法律制度来吸引外资，互相攀比，越权减免税收，且愈演愈烈。发达国家同样被此困扰，例如美国4个州曾为争夺德国3亿美元投资项目，争相出笼各类税收优惠，最后亚拉巴马州如愿以偿获得这个项目，但支付了本身总值就高达3亿多美元的巨额税收优惠，代价惨重。巴西各州之间的“州际减税战”甚至曾一度成为巴西联邦政府当年巨额财政赤字的重要原因之一。[32]

从全球范围看，税收的恶性竞争更为激烈。诸如泰国、马来西亚等国家在经济特区的免征年限最高达到了8年，而新加坡更是高达15年之久。泰国的公司所得税名义税率为35%，实际只有28.5%；马来西亚的公司所得税名义税率为32%，实际只有18.3%；我国更低，涉外企业名义税率为33%，但实际税率约10%至15%。这种恶性竞争一方面必然导致对税基的侵蚀，国家税收大量流失，另一方面，则为纳税人的国际避税行为提供了一种可能的空间，促发更多地规避东道国或母国国内税法行为的大量发生。

6. 涉外税收优惠的未来之路

在改革开放之初，借助涉外税收优惠发展社会主义市场经济的确为现实的明智选择，但在我国国内市场已初步形成，国内市场和国际市场正趋接轨的时候，沿用以前大规模的全面涉外税收优惠制度是否还有必要，颇令人质疑。从法律经济学角度来看，“随着税收优惠政策的渐进推行，其预期的或现实的社会效应的增长——边际收益不抵边际成本，当二者趋于相等量的时候税收优惠政策便失去了存在必要”。[33]我国虽仍属于发展中国家，但整体国民经济已今非昔比，面对WTO规则下全世界范围的激烈竞争，实现由全面的涉外税收优惠向特定的涉外税收优惠的转换，已是水到渠成之事。

事实上，取消过多过滥的涉外税收优惠措施并加以规范、统一资企业所得税法，已经是大家公认的当务之急。《中华人民共和国国民经济和社会发展“九五”计划和2010年远景目标纲要》要求：“继续完善税制，统一内外资企业所得税，取消各种区域性税率。”2003年，中国共产党十六届三中全会通过的《中共中央关于完善社会主义市场经济体制若干问题的决定》中也提出要“统一各类企业税收制度”，其中就包括内、外资企业所得税的统一。可以预见，在不久的将来，这两个问题都会得到较好的解决；同时，一些专门针对涉外企业等涉外纳税主体的税收程序性规范也将与非涉外纳税主体逐步统一。这样，涉外税种法将只剩下关税法。

（三）关税法作用的弱化与地位的下降

加入WTO，参与世界经济贸易一体化进程，不可避免面临关税减让问题。成熟市场经济国家的经验表明，一味地强调对本国产业的关税保护，反而在更大程度上削弱其竞争力。[34]因此目前世界各国或地区，均在不同层次上对关税冲突进行着协调。

1. 全球范围的关税调节

关税与贸易总协定（GATT）诞生之前，各国间的关税协调行动比较分散，而且规模较小。GATT之后，世界范围的关税减让与一体化有计划展开。《关税与贸易总协定（1947年）》开宗明义：“切望达成互惠互利协议，导致大幅度地削减关税和其他贸易障碍，取消国际贸易中的歧视待遇”，将削减关税作为协议的主要目的之一。在GATT规则的强力推动下，全球范围的关税是在逐年大幅度下降的。目前，WTO成员的总体平均关税水平为6%左右，其中，发达国家约为3%左右，发展中国家为10%左右。中国入世后的首要义务就是要将中国关税加权平均水平降到关贸总协定要求的发展中国家水平，即下降到10%，最高关税也得一般地约束到15%以下。而根据我国政府入世的最终协议，2005年我国就要降到这个水平。据我国海关总署的公告，2004年我国的关税总水平已降至10.4%，已然接近目标。

2. 经济同盟体内的关税调节

在上述全球性的关税冲突协调中，一些经济同盟中的关税相互减让与取消的程度与规模尤为显眼，欧盟是其中的一个典型。早在1968年，当时的欧共体即开始协调税收而对外实行一致的关税政策。时至今日，各欧盟成员国间税收协调的税种已经涉及公司所得税、个人所得税、财产税、社会保险税、关税、增值税、消费税等多方面。2004年10月29日欧盟25个成员国的首脑正式签署了《欧洲宪法条约》，极大推动了欧盟税收一体化的进程。拉美国家经济税收一体化活动也由来已久，20世纪60年代即成立了拉美自由贸易协会组织。20世纪80年代在此基础上建立了包括11个国家的拉美一体化协会，协会成员国采取照顾经济发展水平较低国家的关税政策。“中美洲共同市场”也根据税收一体化精神重新制定“关税条例”，逐步取消成员国间的贸易关税壁垒。相对而言，亚洲地区的区域性税收国际协调起步要落后于欧盟和北美洲地区。虽然早在1967年就成立了东盟，但是直至1992年才开始启动东盟自由贸易区，税收一体化进程开始启动，截至2004年，贸易区内新加坡等6个东盟老成员国（文莱、印度尼西亚、菲律宾、马来西亚、新加坡和泰国）之间的进口关税已经降至0%—5%，标志着东盟在经济一体化方面迈出了重要的一步。

3. 零关税

“零关税”是关税协调的最高形式，形式也呈现出多样灵活性。一是同盟体内国家或地区间实现的零

关税。例如东盟各成员国协定：到2010年6个老成员国全部实现进口零关税，2015年4个新成员国（缅甸、老挝、柬埔寨和越南）开始执行零关税制度，实现东盟地区的贸易自由化。二是非同盟体国家或地区间实现的零关税。例如我国自2005年1月1日起单方面对来自苏丹等25个非洲最不发达国家的190个税目的进口商品所实施的特惠零关税。〔35〕三是一国或地区与一同盟体内国家或地区间实现的零关税，例如我国与东盟10国在2002年11月4日共同签署了《中国——东盟自由贸易区的基本框架协议》，规定我国和东盟双方从2005年开始降低正常产品的关税，建成自由贸易区，至2015年双方的绝大多数产品将实现零税率。四是一国内部实现的零关税。比如在我国，已经和即将加入WTO的有四个独立关税地区，一是中华人民共和国，二是台湾省地区，三是香港，四是澳门。2003年6月29日，内地与香港为建立更紧密经贸关系，签署了《内地与香港关于建立更紧密经贸关系的安排》，即所谓的CEPA。原产香港的产品进入内地从2004年1月1日起逐步实行零关税，到2006年之前全部实现。今年上海、南京、广东等地已相继出现零关税专卖店、商品城等。理论上讲，还有第五种形式，即同盟体与同盟体间实现的零关税。但相关的协定很少看到。学者认为，WTO框架下的零关税协议可能沿着信息技术产品→服务业→非农产品→农产品的轨迹发展。这既代表了以美国为代表的发达国家的经济利益，又蕴含着经济全球化的必然趋势。在经济全球化形势下，不加入WTO框架下的零关税协议，就可能面临“孤岛效应”的风险。〔36〕无论怎样，国际经济贸易的发展必然在越来越大范围催生“零关税”却是不争的事实。

综上所述，从世界总体范围来看，各国关税正逐步趋于一体化。在19世纪和20世纪的早期，国际税收领域的矛盾主要表现为关税保护和自由贸易要求的矛盾。冲突和协调的重点在于关税的减让。而进入20世纪20年代，特别是第二次世界大战后，所得税方面的国际税收分配关系成为国际税收矛盾的焦点。〔37〕换言之，在国际税收领域的矛盾里，关税冲突已退为国际税收协调的次要矛盾，而且这种变化还在继续深化。WTO规则对关税的总体原则是约束关税，并不断削减。根据WTO成员国之间达成的协议，关税减让的幅度将日益加大，最终目标是使成员国之间的总体关税水平接近于零。

在这一背景下，以关税的征纳关系为调整对象的关税法，其作用与地位必将受到相应的影响。从关税法的作用范围来看，不同国家或地区之间的零关税在区域范围内的实现及其逐步推广，意味着其彼此之间的有关关税法将不再适用，从这个意义上说，关税法的作用范围被压缩，仅在未实现零关税的国家或地区间才得以适用。从关税法的地位、亦即重要性来看，首先，早期作为一国保护本国相关产品的保护性关税已是众矢之的，其相应法律措施理应退居次席、甚或被完全废止；其次，全球范围的关税调节，目的就在于消除构成国家间自由贸易往来障碍的关税壁垒，营造统一的国际大市场环境，关税法的重要性被进一步削弱，其在涉外税法乃至整个税法体系的地位也随之下降。因此，随着从零关税到经济同盟体内的关税调节、再到全球关税调节这一由点逐渐扩大至面的发展趋势，关税法也由原先在涉外税法体系中所占据的重要地位向其作用范围被压缩、重要性削弱以致地位下降的方向发展。

四、WTO规则下中国涉外税法的发展方向

如前所述，既然赖以支撑涉外税法体系的法律法规要么面临合并，要么调整作用大打折扣，那么，该如何正确认识WTO规则下我国涉外税法的发展方向呢？对此，我们可以从中国涉外税法体系的历史到其现状两个方面的分析中作一个合理的推断。

（一）中国涉外税法体系形成的历史背景

1978年改革开放以后，随着我国引进外资力度的增大，涉外企业开始单独适用1980年的《中外合资经营企业所得税法》和1981年的《外国企业所得税法》；这是当时特殊的历史背景所导致的。从内部原因来看，那时国营企业仅上缴利润，并不缴纳企业所得税。虽然有一部分集体企业也缴纳所得税，但是其定性仍为社会主义公有制企业，与涉外企业性质不同，不能把集体企业所得税法适用于涉外企业。因此，在税制上就无法实现统一。虽说1984年税制改革以后，国有企业经“利改税”的转变也开始缴纳所得税，但因为当时仍处于计划经济向有计划商品经济转轨的时期，国营企业、集体企业的利润分配制度与涉外企业相比还有很大差距，涉外企业与内资企业仍然分别适用1991年、1993年制定和颁布的《涉外企业所得税法》和《企业所得税暂行条例》，从而形成现行的内外资企业所得税两套税制；〔38〕从外部原因来看，出台单行的涉外税收法律，在于对外国投资者宣示我国对引进外资的决心和诚心，以“法律”的形式表现其立法的权威性和可信度，配合改革开放的大战略顺利实施。在内外因素推动下，我国在20世纪80、90年代颁布并实施了一系列的涉外税收法律、决定或通知，如1993年的《全国人民代表大会常务委员会关于外商投资企业和外国企业适用增值税、消费税、营业税等税收暂行条例的决定》和《国家税务总局关于涉外税收实施增值税有关征管问题的通知》等。此外，学界的研究也助长了这股热潮。由于自1949年以来，除各种解释性和补充性的法律之外，我国立法机关仅就农业税、个人所得税、涉外企业所得税以及税收征管制定过4部专门税收法律，其余全部由法规、规章或规范性文件加以规范。涉外企业所得税法独特的法律地位使

得税法学者和税收经济学家非常热衷于对它的研究,纷纷著书立说,这无形中丰富并发展形成了庞大的涉外税收法律理论体系。因此,在理论研究与立法实践以及现实需要等诸方面因素的共同作用下,我国涉外税法体系从20世纪80年代早中期开始逐渐日益兴盛。

然而,既然我国涉外税法体系的形成与繁荣是基于特定的历史背景与条件,那么,当时过境迁,这一特定的历史背景已经发生巨大的变化、相关条件逐步缺失后,涉外税法体系是否仍有足够的理由存在?

(二) WTO规则下中国涉外税法的逐步消亡

GATT第1条规定的最惠国待遇条款主要针对关税;GATT第3条所规定的国民待遇则主要针对国内税费和国内规章的。就国内规章而言,主要体现在第3条的第4款,即“一缔约国领土的产品输入到另一缔约国领土时,在关于产品的国内销售、供应、购买、运输、分配或使用的全部法令、条例和规定方面,所享受的待遇应不低于相同的国内产品所享受的待遇。”GATT在附件9关于第3条的注释中进一步将国内规章定义为,一项税费或一项法律、规章,如既适用于进口产品,又适用于本国产品,则应被视为国内税费或国内法律、规章,即使其为有关外国产品进口的时间或地点课加的。可见,WTO规则是区分关税和国内税收的,并不考虑其成员国的税法是否区分为涉外的或非涉外的,除了关税(法)之外,一律视为国内税(法)。

如前所述,根据我们判断涉外税收关系的“复合性标准”,目前我国只有面临与内资企业所得税法合并的涉外企业所得税法,和作用范围逐渐缩小、重要性日益减弱的关税法这两个单行税种法可以纳入涉外税法体系当中,其他税种法中具有涉外性的税收法律规范,除了涉外税收优惠法律制度涉及到税收实体法问题外,主要是程序性规定,不足彰显涉外税法的存在合理性。而且,根据WTO规则对一国税种(法)的区分,以及我国对涉外税收法律规范正在和将要采取的立法合并与清理等措施,可以预见的是,我国的涉外税收法律规范的数量将大大减少,涉外税法体系不得不面对的尴尬是明显缺乏数量上的支持,缺乏单行税种法作为其基本构成元素。

在只剩下若干基于国家政策需要而保留的涉外税收优惠措施和关税法才是真正意义上的涉外税法的时候,我们认为,已经没有必要将涉外税法单独作为一个体系来加以研究。而且,从其他国家来看,也不存在着我们认为的所谓“涉外税法”,我国学者在论及其他国家的所谓“涉外税法”时,实际上是将这些国家普遍适用、并不区分什么涉外纳税人和非涉外纳税人的税法进行介绍的。

事实上,国内已有学者意识到这一点,“涉外”的提法在20世纪80年代中期税法研究开始之际大行其道,是有其深刻背景的,涉外税法的提法带有浓重的阶段性色彩。而在我国现行的税法体系中,“相对的涉外税法”数目越来越多,涉外性已涵盖了几乎所有的税种。即使有少数税种仅限于对国内纳税人适用,但其合并和扩大适用的趋势是非常明显的。而且,其直接导致两个不利后果,一是在全球化背景下,刻意去强调“涉外”性的税法,使居民与非居民的税收负担产生太大的差异,经常易于招致其他国家的不满和报复。二是客观上造成了我国对两类税收法律关系采取分别立法,诸如内外资企业分别适用《企业所得税暂行条例》和《涉外企业所得税法》就是其客观产物之一。[39]这种说法与本文力图论证的观点正好不谋而合。

所以,从长远的趋势来看,我们认为,所谓“完善”我国涉外税法的提法是不妥当的。按照我们判断涉外税法的标准,如果从狭义上将涉外税法理解为纯粹的涉外税法,那么中国涉外税法将来的发展趋势就是“逐步消亡”。

结 语

稍加考察加入WTO前后我国立法领域的诸多动作,不难发现似乎存在着一个矛盾的现象,即一方面,一些新的涉外法律法规又不断被制定出来,而另一方面,一些涉外法律法规又相继被废止或是转为非涉外性法律。细心分析的话,其实并不矛盾。被废止或是转为非涉外性的原涉外法律法规,[40]其调整的多是我国早已开放的、市场机制比较成熟的领域,内外资企业可以共同平等竞争而无须作区别对待。而不断被制定出来的新涉外性法律法规,主要针对的是我国以前不开放而现在逐步开放、需要在开放之初为外资设定一些特殊规则的领域,如电信、供电等公用事业或保险、银行等金融行业。其原因在于,一是这些领域关系国计民生或国民经济全局,对外资的引进必须慎重,因此需要设置一定的准入标准,所谓“提高门槛”,将不具备相应条件和能力的外商投资者排除在外;二是通过对外资的进入设置一定的限制,为我国国内相关企业创造一个整合资源、增强竞争力以迎接外来资本挑战的过渡期。等到WTO规定的过渡期限届满或是我国内资企业已经具备相应的竞争力时,这些涉外法律法规又会被废止或是转为非涉外法律法规。因此,上述两方面其实是立法适应我国加入WTO的形势变化而必然经历的两个先后阶段。

中国加入WTO,从一般的意义上看,涉外经济交往活动会越来越多,容易给我们造成的误解是针对这

些涉外经济活动的涉外法律法规也会越来越多。可能在加入WTO的初期或过渡期内确实如此，但从长远的视角观察，其实应当正好相反。基于平等的原理，中国加入WTO，在某种意义上正是为了消灭以前由于不开放或部分开放所造成的大量的、在适用上具有特殊性的涉外法律法规。换言之，加入WTO后，涉外经济活动越来越多，但一般意义上的、尤其是涉及到实体法权利义务的涉外经济法律法规应当越来越少，才符合WTO的宗旨和要求，即为WTO成员国的市场主体在任何一个成员国内、外创造尽可能平等的市场竞争环境。

上述认识，不应仅限于税法领域，还应能扩展到其他部门经济法领域、甚至如民商法、行政法等部门法领域。最显著的一个例子当属《中华人民共和国合同法》的废止。1999年10月1日起施行的《中华人民共和国合同法》最终终结了涉外经济合同法与经济合同法、技术合同法长达14年三法并立的局面，使内外适用统一的一部合同法，为国内外经济主体通过合同这一重要方式从事市场交易创造了公平的法律环境。

所以，我国加入WTO，不是为了造成更多的不平等，而是要逐步消除以前的不平等，从而尽可能在更深刻的意义上、在更广的范围内营造平等的条件与环境。从这个意义上看，如同中国大部分其他涉外法律法规一样，中国涉外税法的发展方向只能是“逐步消亡”，这样，才符合WTO规则的精神，中国才能真正融入全球一体化经济的进程中。

注释

[1] 刘剑文主编：《财政税收法》（第三版），法律出版社2003年第3版，第189页。

[2] 参见刘剑文主编：《国际税法》，北京大学出版社1998年版，第245页。

[3] 参见刘隆亨：《中国税法概论（第3版）》，北京大学出版社1995年第3版，第281页。

[4] 参见刘卫翔等：《中国国际私法立法理论与实践》，武汉大学出版社1995年版，第18页。

[5] 在税法领域中，由于税收法定主义的缘故，税收关系在某种意义上可以等同于税收法律关系；涉外税收关系与涉外税收法律关系也是如此。参见刘剑文、李刚：《税收法律关系新论》，载《法学研究》1999年第4期，第92-93页。

[6] “涉外流转额”或“涉外商品和劳务”，二者都是比较笼统且并不十分准确的概括称法。我国税法学界对流转税类的征税对象的界定不太一致：有的认为是流转额，如增值额、消费额、营业额等，但无法涵盖关税的征税对象；有的认为是涉外商品或劳务，但又无法涵盖城乡维护建设税的征税对象，即流转额或销售额。

[7] 参见刘剑文主编：《国际税法》，北京大学出版社1999年版，第249-250页。

[8] 参见孙树明主编：《税法教程》，法律出版社1995年版，第13-14页。及黎江虹：《全球化视角下的税法研究——兼对涉外税法提法的质疑》，载漆多俊主编：《经济法论丛》（第九卷），中国方正出版社2004年版，第288-292页。

[9] 参见刘隆亨：《中国税法概论（第3版）》，北京大学出版社1995年第3版，第64页。

[10] 涉外税法是指一国国内税法中具有涉外因素的税收法律规范，包括涉外税收实体法和涉外税收程序法等，其和所对应的非涉外税法的交叉部分，即为既适用于涉外纳税人又适用于非涉外纳税人的税收实体法（如《个人所得税法》等）和税收程序法（如《税收征收管理法》等），也就是所谓的“相对的涉外税法”。参见张勇：《国际税法导论》，中国政法大学出版社1989年版，第3页。

[11] 有的学者认为，国际税法的“国别性”相当明显，与其称之为“国际税法”，不如称之为“某一国的国际税法”。参见何江主编：《法学知识》，群众出版社1985年版，第387页。

[12] 参见张勇：《国际税法导论》，中国政法大学出版社1989年版，第3页。

[13] 大多数学者使用“外国纳税人”和“本国纳税人”这组对应的关系概念。但我们认为这种用法不准确，比如，中外合资经营企业就是具有中国法人资格的涉外纳税主体，应当属于“本国纳税人”的范畴。所以，为了更准确地表示涉外税法与非涉外税法的纳税人之间的不同，我们使用“涉外纳税人”和“非涉外纳税人”这组对应的关系概念。同时需要说明的是，这两个概念之间并不存在绝对的界限，必须结合具体的税种加以判断。

[14] 参见刘隆亨：《中国税法概论（第3版）》，北京大学出版社1995年第3版，第282页；罗玉珍主编：《税法教程》，法律出版社1993年版，第235页。

[15] 参见李泳：《国际税收的法律与实务》，上海译文出版社1996年版，第135-136页。

[16] 参见刘隆亨：《中国税法概论（第3版）》，北京大学出版社1995年第3版，第281-282页。

- [17] 参见刘剑文主编：《国际税法》，北京大学出版社1999年版，第14、253页。
- [18] 参见百灵宽带：《内外资企业所得税并轨效率论暂时战胜公平论》，
<http://news.beelink.com.cn/20050112/1765432.shtml>。
- [19] 参见中华财会网：<http://www.e521.com/cjkk/guonei/1209095725.htm>。
- [20] 参见《国家税务总局关于所得税收入分享体制改革后税收征管范围的通知》，2002年1月24日国税发〔2002〕8号文。
- [21] 参见胡朝晖：《企业所得税合并方案本月上报合并税率不超过30%》，载新浪网国内财经
<http://finance.sina.com.cn/g/20040807/0931932391.shtml>，2004年8月7日。
- [22] 我们之所以称之“基本的”，是因为这种平等仍是相对的，内外资企业在纳税活动的行为方式和内容上存在比较显著的差异，因此在税收实践中，仍然存在一套针对涉外企业的涉外税收征管制度。诸如2004年4月6日国家税务总局颁布的《涉外企业联合税务审计暂行办法》及2004年1月8日国家税务总局发布的《国家税务总局关于进一步加强外国承包商税务管理的通知》等等。
- [23] 《内外资企业所得税并轨遭阻 可能会延至2007年》，载《21世纪经济报道》2005年01月12日。网址http://www.ce.cn/new_hgj/guonei/zhbd/200501/12/t20050112_2820418.shtml。
- [23] 中国财政收入几年来的持续高速增长，特别是2004年超过5000亿元的巨大增量，给稳定推行这项改革提供了强大的财税支持。另据国家税务总局2005年元旦快报统计，2004年全国税收收入完成25718亿元（不包括关税和农业税收），比上年增长25.7%，增收5256亿元，总收入和增收额双双实现历史性突破，是近年来增长最快、增收最多的一年。参见李丽辉：《2004年全国税收收入完成25718亿元》，载《人民日报》2005年01月02日 第1版。
- [24] 参见刘佐：《中国税制五十年》，中国税务出版社2000年出版，第281页。
- [25] 主要通过三种方式：一是仍单独适用涉外企业所得税法，过去在所得税方面的多种优惠仍完整地保留下来；二是对涉外企业不适用某些税种法，如不征城市维护建设税、免征耕地占用税等；三是仍享有较多的关税和进口环节增值税优惠。
- [26] 参见高尔森主编：《国际税法》（第二版），法律出版社1992年版，第149-152页；以及刘剑文主编：《国际税法》，北京大学出版社1999年版，第262-264页。
- [27] 陈敏：《宪法之租税概念及其课征限制》，载《政大法律评论》1981年12月第24期，第52页。
- [28] 参见杨斌：《正确理解国民待遇原则》，载《涉外税务》1997年第4期。
- [29] 一般来讲，“外资领域的国民待遇制度蕴含着两个不同层次的要求，它首先要求实现相对于内国企业的非歧视待遇，即外国投资者所享受的法律上的待遇不得低于内国企业；在此基础上一个更高的要求是，实现相对于内国企业的无差别待遇，即内外资企业基本上实现地位平等、公平竞争。其中，国民待遇制度所蕴含的非歧视性是学术界比较一致的观点。”刘剑文、熊伟：《国民待遇与外资税收优惠政策之改革》，载《中国法学》1998年第2期。税法学者们争论的焦点在国民待遇制度的第二层，即是否实现涉外企业相对于内国企业的无差别待遇。
- [30] 高尔森主编：《国际税法》（第二版），法律出版社1992年版，第160页。
- [31] 以2004年为例，我国东部、中部和西部上半年实际使用外资总额分别占总数的87.91%、9.35%、2.74%。参见商务部国际贸易经济合作研究院：<http://caitec.mofcom.gov.cn/>。
- [32] 参见马千里：《WTO与我国中央和地方税收管理权限划分问题的思考》，载中国国际税收研究会编：《中国加入WTO与税收改革》，中国税务出版社2000年版，第605页。
- [33] 钟大能、黄娟：《客观分析税收优惠的两种局限》，载《西南民族学院学报》（哲学社会科学版）2003年第2期，第204页。
- [34] 参见张美中：《WTO体制下中国税法与国际税法的冲突与规避》，载《涉外税务》2002年第3期。
- [35] 参见商舞：《以战略眼光解读“零关税”》，载《中国税务报》2005年2月28日，第5版。
- [36] 参见尹音频：《WTO框架下的零关税机制探析》，载《涉外税务》2004年第05期。
- [37] 参见杨斌：《国际税收》，复旦大学出版社2003年6月版，第3-4页。
- [38] 参见张帆：《税务专家冷静看待税制争辩：答案不言而喻》，载《中国经济时报》2005年1月26日。
- [39] 参见黎江虹：“全球化视角下的税法研究——兼对涉外税法提法的质疑”，载漆多俊主编：《经济法论丛（第九卷）》，中国方正出版社2004年出版，第285-288页。
- [40] 涉外法律转为非涉外法律，在税法领域最明显的体现，莫过于1980年颁行的《个人所得税法》，由最初仅适用于外籍个人等涉外纳税主体，通过1993年全国人大常委会的修正，转变为一体适用于中国人和外国人。因为《个人所得税法》最初制定时规定的800元扣除额，只有适用于高收入者、在当时一

一般为外国人等涉外纳税主体时才有意义。当改革开放十余年后，中国人的工薪收入水平有了大幅度提高，具备了负担个人所得税的经济能力之后，就将《个人所得税法》扩展适用于中国人。由此可见，内外纳税主体适用不同的税法，是历史条件使然，一旦条件发生变化，就应使内外纳税人共同适用相同的税法。

作者介绍

李刚，法学博士，厦门大学法学院讲师、硕士生导师，法学博士后流动站研究人员。陈光仪，厦门大学法学院经济法专业2003级硕士研究生。

发表刊物/时间

《财税法论丛》（第8卷）/法律出版社2006年5月版

[编辑：李刚 2007-03-17 访问次数：1290]

[返回列表](#)